

WOJCIECH SADKOWSKI

Uniwersytet Jagielloński, Kraków, Polska ■ Jagiellonian University in Kraków, Poland

Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwach – ewolucja, wdrożenie, zadania

Quality Costs Calculation – Evolution, Implementation, Tasks

Streszczenie: Głównym celem artykułu jest ukazanie rachunku kosztów jakości jako nowoczesnego narzędzia wspomagającego zarządzanie przedsiębiorstwem. W pierwszej części autor skupia się na poglądach na temat kosztów jakości w XX w., kiedy to były one elementem traktowanym w rachunkowości bardzo pobieżnie. Punkty drugi i trzeci stanowią przedstawienie rachunku kosztów jakości jako narzędzia wspomagającego zarządzanie, wskazują jego cele, funkcje i zadania, które realizuje. Czwarta część zawiera korzyści wynikające z wdrożenia tego narzędzia oraz prezentuje niezbędne warunki do jego implementacji w organizacji. W pracy przeprowadzono analizę piśmiennictwa naukowego z zakresu rachunkowości, zarządzania jakością i zarządzania efektywnością oraz zastosowano metody indukcji i dedukcji. Problem jakości w obecnych czasach stał się najważniejszym determinantem konkurencyjności przedsiębiorstwa na rynku. To klient decyduje, czy dany produkt/usługa spełnił(a) jego wymagania w stosunku do jakości, której oczekuje. Niska jakość oferowanych produktów/usług jest przyczyną spadku atrakcyjności danej organizacji. Prawidłowo implementowany rachunek kosztów jakości może służyć poprawie jakości produktów bądź usług w firmie, optymalizacji kosztów jakości oraz zwiększeniu efektywności prowadzonej działalności.

Abstract: the main aim of this article is to show the quality costs calculation as a modern tool to support management in enterprise. In the first part the author focuses on the views on quality costs in the 20th century, which were discussed in accounting theory very briefly. The second and third point are the representation of the quality costs calculation as a tool to support management. They indicate its objectives, functions and tasks. The fourth part contains the benefits of implementing this tool and presents the necessary conditions for its implementation in the organisation. The paper provides the analysis of literature in the field of accounting, quality management and performance management, and applies methods of induction and deduction. Nowadays, quality problem has become the most important determinant of the competitiveness of a company on the market. It is the customer who decides whether a product/service meets their requirements in relation to expected quality level. Low quality of products/services results in a decline of attractiveness of the organisation. Properly implemented quality cost calculation can be used to improve the quality of products or services in the company, optimise the quality costs and increase the efficiency of company's operations.

Słowa kluczowe: ewolucja; jakość; koszty jakości; rachunek kosztów jakości

Keywords: evolution; quality; quality costs; quality costs calculation

Otrzymano: 25 października 2016

Received: 25 October 2016

Zaakceptowano: 26 lutego 2017

Accepted: 26 February 2017

Sugerowana cytacja/Suggested citation:

Sadkowski, W. (2017). Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwach – ewolucja, wdrożenie, zadania. *Przedsiębiorczość – Edukacja [Entrepreneurship – Education]*, 13. 205–215. DOI: 10.24917/20833296.13.15

Wstęp

Rzeczywistość gospodarcza XXI w. wskazuje na silne uzależnienie producentów od konsumentów. Rosnąca świadomość klientów w zakresie jakości oferowanych produktów i usług przyczynia się do wzrostu wymagań jakościowych. Nowe postrzeganie wadliwego produktu jako niespełniającego oczekiwań konsumentów stwarza potrzebę nawiązania emocjonalnych, opartych na zaufaniu, relacji z klientami (Bizoń, 2013).

Dotychczas w rachunkowości koszty jakości były elementem bardzo często traktowanym pobieżnie, co wynikało z niskiego i niewystarczającego poziomu wiedzy w tym zakresie oraz braku wdrożenia zintegrowanych systemów zarządzania. Obecna sytuacja na rynkach zmusza przedsiębiorstwa do implementowania rachunku kosztów jakości, aby móc łatwiej sprawować kontrolę nad działalnością oraz konkurować z innymi podmiotami przez podnoszenie jakości oferowanych produktów (Bizoń, 2013). Celem niniejszego artykułu jest pokazanie ewolucyjnej roli rachunku kosztów jakości w organizacjach, która to rola wynika z rosnącej świadomości przedsiębiorców na temat jakości i postępującej globalizacji. Ponadto autor prezentuje zadania tego rachunku, warunki jego implementacji oraz korzyści z niej wynikające.

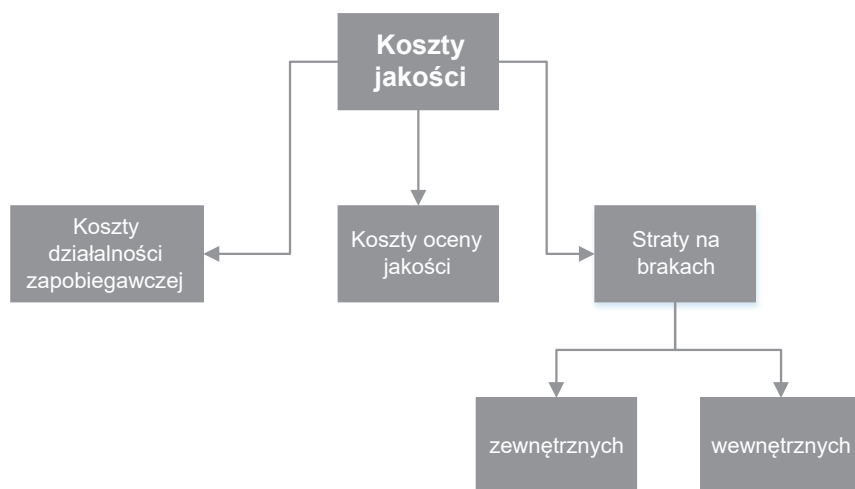
W pierwszym podrozdziale ukazane zostały najważniejsze momenty historyczne, które ukształtowały pojęcie kosztów jakości. Kolejna część artykułu stanowi ogólną charakterystykę rachunku kosztów jakości. Następnie autor podejmuje rozważania związane z głównym celem tekstu. Ostatnia część jest zebraniem najważniejszych korzyści, które wynikają z implementowania tego narzędzia.

W artykule zostały wykorzystane studia literaturowe z zakresu zarządzania jakością, rachunkowości oraz ekonomii. Ponadto użyte zostały przez autora metody indukcji i dedukcji.

Koszty jakości w ujęciu historycznym

Przedmiotem rachunku kosztów jakości są koszty jakości. Pierwsze wzmianki o nich datuje się na lata 40. XX w. i okres II wojny światowej. Rosnące zapotrzebowanie na dostawy sprzętu wojskowego dla aliantów przyczyniło się wówczas do wzrostu zainteresowania jakością produktu w Stanach Zjednoczonych. Było to związane z bardzo dużą wadliwością produkowanego sprzętu, sięgającą aż 80%, co z kolei wynikało z braku wykwalifikowanej kadry pracowników w tej dziedzinie. Największe trudności w tej kwestii

Ryc. 1. Podział kosztów jakości



Źródło: opracowanie własne na podstawie: Szymula (2005)

więzały się ze zidentyfikowaniem kosztów jakości. Sprawą priorytetową stało się znalezienie sposobu likwidacji wad, dlatego zapoczątkowano badania i kontrole produkcji, które rozpoczęły erę kosztów oceny jakości (Szymula, 2005).

W latach 50. XX w. głównym ośrodkiem badań kosztów jakości stała się Japonia, gdzie swoje idee realizowali J.M. Juran i W.E. Deming, inicjujący wielką rewolucję jakościową. W 1967 r. Amerykańskie Stowarzyszenie Sterowania Jakością podzieliło koszty jakości (ryc. 1) na: koszty działalności zapobiegawczej, koszty oceny jakości, straty na brakach wewnętrznych oraz straty na brakach zewnętrznych (Szymula, 2005).

Pojęcie kosztów jakości (*quality costs*) zostało wprowadzone do literatury przedmiotu w latach 50. XX w. przez J.M. Jurana i A.V. Feigenbauma. Juran wykorzystał zasadę *gold in mine* (kopalni złota), która określała korzyści wynikające z wysokiej jakości produktów. Sterowanie jakością jest możliwe tylko wtedy, gdy zostanie ona zmierzona odpowiednim instrumentem – kosztami jakości (Zymonik, Hamrol, Grudowski, 2013). Feigenbaum scharakteryzował natomiast koszty jakości jako związane z działaniami projakościowymi (prewencją, oceną badania i kontrolą oraz działaniami wynikającymi ze skutków błędów) oraz odnoszące się do całego cyklu życia produktu (Zymonik, Hamrol, Grudowski, 2013).

Postępująca globalizacja gospodarki światowej, zwiększająca się liczba konkurujących podmiotów i związana z tym coraz większa presja na cięcie kosztów i uzyskanie maksymalnego wyniku finansowego spowodowały wzrost zainteresowania kosztami związanymi z jakością. Wiele krajów zdecydowało się wprowadzić do zbioru regulacji normy ISO serii 9000, które również zajmują się kosztami jakości. Najobszerniej zostały one opisane w normach ISO 9004, dotyczących zarządzania jakością, gdzie zaakcentowano wpływ jakości na wyniki finansowe przedsiębiorstwa, szczególnie w dłuższym horyzoncie czasowym (Ciechan-Kujawa, 2005).

Koszty jakości mogą być również powiązane ze stratami jakości, które pojawiają się w wyniku niezgodności wymagań i oczekiwań konsumentów z zakupionym produktem

bądź wyświadczoną usługą. Niezadowolony klient oznacza straty dla producenta lub świadczącego usługę. Tę koncepcję społecznych strat jakości przygotował G. Taguchi, który zasłynął wprowadzeniem metod statystycznych do przemysłu w celu poprawy jakości produktów¹.

Eksperci zarządzania jakością uznają koszty jakości za element kosztów wytworzenia, który może być znaczącym źródłem obniżki łącznych kosztów produkcji. Ekonomisci definiują natomiast koszty jakości jako „sumę kosztów poniesionych na wytworzenie określonego produktu o określonej jakości, spełniającej wymagania i oczekiwania klienta” (Balon, 2006).

Zaprezentowane ujęcia praktyków i teoretyków z zakresu zarządzania jakością i ekonomii jednoznacznie wskazują, że koszty jakości są pojęciem, któremu nie sposób przypisać jedną definicję. Ich postrzeganie ewoluowało na przestrzeni lat.

W dobie narastającej globalnej konkurencji bardzo duży nacisk w zarządzaniu przedsiębiorstwem kładzie się na obniżanie kosztów wyrobów i świadczonych usług. Koszty jakości są ważnym elementem maksymalizacji zysku. Narzędziem zarządzania kosztami jakości jest rachunek kosztów jakości.

Rachunek kosztów jakości jako narzędzie wspomagające zarządzanie

Rachunek kosztów jakości jest systemem ewidencji, analizy i oceny kosztów związanych z zapewnieniem jakości na każdym etapie wytwarzania wyrobu oraz we wszystkich realizowanych procesach. To również system podejmowania działań służących poprawie jakości i optymalizacji kosztów jakości (Ciechan-Kujawa, 2005). Ponadto służy on jako narzędzie łączące działania przedsiębiorstw w zakresie optymalizacji procesów produkcyjnych, handlowych i zarządczych z koniecznością wykorzystania nowych metod zarządzania w celu wykrywania i eliminowania słabych stron firmy dla zapewnienia wyrobów/usług o wysokiej jakości (Astańczyk, 2011). Jest on też rachunkiem decyzyjnym, prowadzonym w organizacjach na podstawie informacji kosztowych wykorzystywanych przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych (Sulowska, 2012).

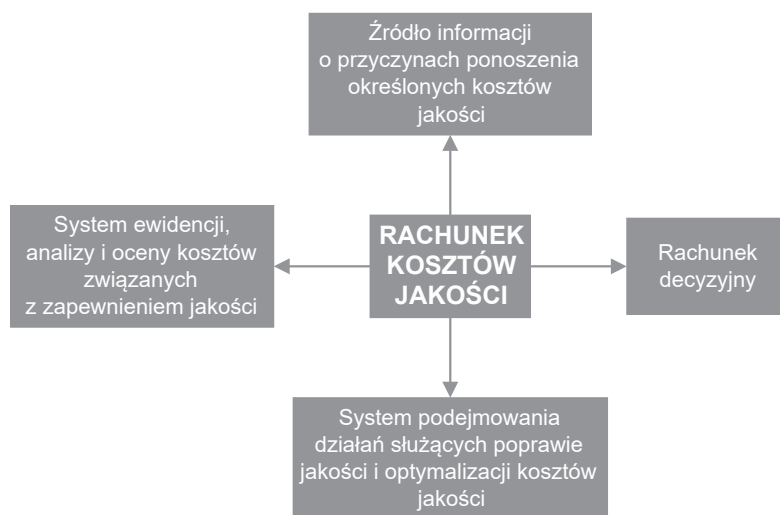
W przedsiębiorstwach, które są zorientowane na jakość, rachunek kosztów jakości stanowi jedno z ważniejszych narzędzi kadry kierowniczej (Balon, 2007). Wspomaga i umożliwia zarządzanie jakością i jest wykorzystywany w analizie ekonomicznej organizacji. Stanowi cenne źródło informacji o przyczynach ponoszenia określonych kosztów jakości. Informuje o tym, dlaczego dany koszt został poniesiony w konkretnym miejscu i czasie. Umożliwia ocenę, czy dany koszt był konieczny i czy przyczynił się do poprawy efektów pracy, doskonalenia jakości bądź optymalizacji kosztów jakości w organizacji (Bareja, Giedroyc, 2007). Różne płaszczyzny poglądowe na temat rachunku kosztów jakości zostały zebrane na rycinie 2.

Głównym zadaniem rachunku kosztów jakości jest „zwiększenie efektywności działalności przedsiębiorstwa poprzez identyfikację źródeł powstawania odchylenia od wymagań jakościowych, ich pomiar i wdrożenie działań niwelujących te odchylenia” (Zymonik i in., 2013). Do celów prowadzenia tego rachunku zalicza się (Toruński, 2012):

- ocenę efektywności zarządzania jakością,

¹ Taguchi, G. *Innovative Methods and Techniques*. Pozyskano z: http://asq.org/about-asq/who-we-are/bio_taguchi.html (dostęp: 18 lutego 2016)

Ryc. 2. Postrzeganie rachunku kosztów jakości w przedsiębiorstwach



Źródło: opracowanie własne

- stworzenie podstaw dla programów poprawy jakości wewnątrz firmy przez identyfikację problemów do rozwiązania, obszarów kluczowych działań lub szans,
- wzrost wartości firmy.

Wymienione cele mogą być realizowane przez funkcje controllingu i benchmarkingu. Controlling oznacza sterowanie kosztami, czyli planowanie, regulowanie i kontrolowanie poziomu kosztów jakości, które przyczynia się do racjonalizowania działań zapewniających jakość w procesie wytwarzania produktów. Benchmarking polega natomiast na znalezieniu podstawy do prowadzenia porównań rynkowych kosztów jakości danego przedsiębiorstwa w porównaniu z kosztami jakości innych podmiotów działających w tym samym sektorze (Toruński, 2012).

Autor niniejszego artykułu podejmuje próbę zdefiniowania rachunku kosztów jakości jako narzędzia służącego do zarządzania kosztami jakości, polegającego na ich identyfikacji, szacowaniu ich wielkości oraz ich optymalizacji we wszystkich procesach realizowanych przez jednostkę.

Ewolucja rachunku kosztów jakości

W pierwszym okresie funkcjonowania rachunku kosztów jego główną rolą było tylko retrospektywne ujęcie kosztów na podstawie pomiaru, ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów. Taki ograniczony zakres powodował, że rachunek ten był traktowany jako podsystem ewidencyjny rachunkowości zajmujący się kosztami działalności przedsiębiorstwa (Nowak, Wierzbński, 2010). Warto podkreślić jest to, że w ostatnich latach w dziedzinie funkcjonowania rachunku kosztów zaszły ewolucyjne zmiany, które spowodowały, że:

- rachunek kosztów zmienił charakter z informacyjno-kontrolnego wykorzystującego informacje dostępne po jego wdrożeniu (*ex post*) na informacyjno-kontrolno-decyzyjny z informacjami dostępnymi przed jego wdrożeniem (*ex ante*),

- obok rachunku kosztów pełnych stosuje się rachunek kosztów zmiennych, który umożliwia analizę zmian kosztów w wyniku zmian wielkości lub struktury produkcji,
- nastąpiło rozwinięcie rachunku kosztów zmiennych w wielostopniowy, wielopoziomowy i wieloblokowy rachunek kosztów w celu usprawnienia sterowania rentownością przedsiębiorstw wielowydziałowych,
- rachunek kosztów staje się integralną częścią procesu zarządzania i przestaje być względnie pasywnym elementem systemu dostarczania informacji (Ciechan-Kujawa, 2005).

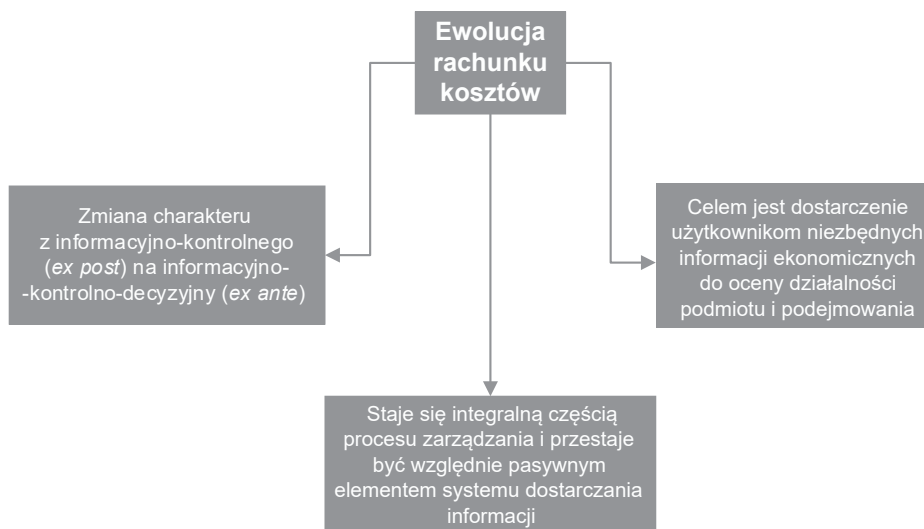
Współczesny rachunek kosztów według E. Nowaka i M. Wierzińskiego charakteryzuje się następującymi elementami:

- przedmiotem rachunku są koszty prowadzenia działalności gospodarczej wymagające zaangażowania określonych zasobów ludzkich, materialnych i finansowych,
- celem rachunku kosztów jest dostarczenie użytkownikom niezbędnych informacji ekonomicznych do oceny działalności podmiotu i podejmowania racjonalnych decyzji ekonomicznych,
- w systemie tego rachunku przetwarzane są informacje o wartości zużycia zasobów przedsiębiorstwa w związku z prowadzoną działalnością,
- tworzenie zbioru informacji o kosztach działalności jednostki następuje zgodnie z zasadami uwzględniającymi potrzeby informacyjne użytkowników informacji z rachunku kosztów (Nowak, Wierziński, 2010).

Najważniejsze elementy ewolucji rachunku kosztów zostały przedstawione na rycinie 3.

Rachunek kosztów zawierający powyższe elementy odpowiada wymogom stawianym przez współczesne organizacje nastawione na uzyskanie pełnej informacji na temat kosztów niezbędnych do efektywnego zarządzania jednostką.

Ryc. 3. Ewolucja rachunku kosztów



Ewolucja, która dokonała się w funkcjonowaniu i postrzeganiu rachunku kosztów, wpłynęła również na rozwój narzędzia wykorzystywanego do pomiaru i zarządzania kosztami jakości. Do najważniejszych zadań rachunku kosztów jakości zalicza się:

- wsparcie przy ustalaniu polityki jakościowej,
- możliwość monitoringu jakości wyrobów pod kątem występowania kosztów jakości,
- identyfikację i eksponowanie „słabych punktów jakościowych” pojawiających się w produktach/usługach i procesach,
- ustalanie przedsięwzięć, które mogą obniżyć koszty i poprawić jakość,
- możliwość łatwiejszego planowania jakości z wykorzystaniem kosztów oraz przeprowadzanie analizy ich kształtowania się,
- obliczanie kosztów jakości,
- gwarancję lepszej identyfikacji ekonomicznych wymagań jakościowych,
- zapewnienie danych do raportów jakościowych dla kierownictwa firmy,
- optymalizację kosztów planowania kontroli jakości,
- zaprezentowanie powstających w wyniku przyjęcia nieodpowiednich kryteriów jakościowych kosztów jakości, które są zawyżone i niewymagane przez rynek (Ciechan-Kujawa, 2005),
- podjęcie działań korygujących bądź zapobiegawczych w przypadku za wysokich kosztów jakości,
- ewidencjonowanie, czyli księgowe ujęcie wszystkich kosztów związanych z jakością na odpowiednich kontach (Wójcik, 2014).

Kluczowym zadaniem realizowanym przez rachunek kosztów jakości jest właściwa identyfikacja miejsc powstawania kosztów jakości pojawiających się w przedsiębiorstwie, która jest punktem wyjścia do spełnienia pozostałych czynności realizowanych przez to narzędzie.

Współczesny efektywny rachunek kosztów jakości stanowi równowagę pomiędzy jego przydatnością praktyczną a kompleksowością. Wykorzystując najlepsze aspekty istniejącego systemu rachunkowości, ogranicza się koszty gromadzenia niezbędnych danych. Skuteczny rachunek kosztów jakości powinien nie tylko obejmować wybrane części prowadzonej działalności, ale też dotyczyć wszystkich obszarów, które generują koszty (Wood, 2007). Powinien on umożliwiać (Wójcik, 2014):

- sterowanie kosztami,
- porównywanie kosztów jakości danego przedsiębiorstwa z kosztami innego przedsiębiorstwa z tej samej branży, celem uświadomienia sposobu ich kształtowania,
- wydzielenie z wszystkich kosztów tych, które dotyczą kosztów jakości,
- przygotowanie bazy służącej obliczaniu i planowaniu kosztów w rachunku kosztów,
- analizę kosztów w celu stworzenia bodźców dla poprawy efektywności działań w obszarze jakości.

Wybrane zadania rachunku kosztów jakości mogą być realizowane przy założeniu, że:

- ewidencja kosztów jakości jest zorganizowana i realizowana zgodnie z aktualnymi zasadami ekonomicznymi,
- dane dotyczące kosztów jakości są aktualne, wiarygodne i przejrzyste,
- w analizie kosztów prezentuje się przyczyny i miejsca powstawania kosztów,
- przy ocenie kosztów jakości uwzględnia się koszty absolutne oraz wskaźniki kosztów jakości,

- raporty dotyczące kosztów pokazują ich rozwój w czasie i odnoszone są do kosztów zaplanowanych, celem systematycznej oceny skuteczności przedsięwzięć mających zapewnić odpowiednią jakość (Ciechan-Kujawa, 2005).

Systematycznie prowadzony rachunek kosztów jakości pozwala realizować cele polityki jakości w jednostkach, które go implementowały.

A. Hamrol uważa, że rachunek kosztów jakości powinien obejmować działania takie jak:

- ewidencjonowanie, polegające na księgowaniu na właściwych kontach wszystkich kosztów dotyczących jakości,
- obliczanie kosztów jakości,
- analizę kształtowania się kosztów jakości,
- działania zapobiegawcze lub korygujące (Hamrol, 2008).

Szeroki zakres realizowanych zadań rachunku kosztów jakości jest wynikiem jego ewolucji w czasie. Stosunkowo młode narzędzie podlega ciągłemu procesowi doskonalenia na podstawie doświadczeń zdobywanych przez jednostki, które zdecydowały się je implementować.

M. Bugdol i P. Jedynak wyróżniają dwie grupy czynności związanych z rachunkiem kosztów jakości. Są to (Bugdol, Jedynak, 2012):

- czynności ewidencyjne,
- czynności analityczne.

Najważniejszymi czynnościami ewidencyjnymi są:

- pozyskiwanie dokumentów źródłowych i zestawień kosztów jakości,
- kontrola poprawności i kompletności dokumentów,
- sprawdzanie związku dokumentów z kosztami jakości,
- dekretacja dokumentów dotyczących kosztów jakości,
- przekazanie dokumentów do komórek ewidencjonujących koszty jakości i ewidencja kosztów jakości.

Czynności ewidencyjne są niezbędne do prawidłowej identyfikacji kosztów jakości w przedsiębiorstwie. Niekompletna i nierzetelna dokumentacja wpływa na trudności w szacowaniu wielkości tych kosztów.

Do analizy kosztów jakości można wykorzystać różne wskaźniki i mierniki, w tym:

- mierniki syntetyczne, analityczne, mierniki odniesione do kosztów jakości oraz ze względu na rodzaj procesu: w procesie produkcji, sprzedaży i zarządzania jakością,
- różne zmienne kontekstowe (badanie w stosunku do zakładanego planu, badanie wg miejsc powstawania kosztów, badanie w relacji pomiędzy grupami kosztów jakości),
- wykres współzależności, działania porównawcze, burzę mózgów, wykres drzewa, kartę przebiegu, kartę kontrolną, histogram, wykres Pareto (Bugdol, Jedynak, 2012).

Dostęp do różnych mierników, wykresów współzależności, badań związanych z kosztami jakości pokazuje, że analizy jakościowe są ważnym elementem wykorzystywanym do prawidłowego funkcjonowania rachunku kosztów jakości.

Na podstawie zadań rachunku kosztów jakości można wyznaczyć jego główne funkcje, które zostały zebrane i zaprezentowane w tabeli 1.

Wszystkie funkcje tego rachunku są ściśle powiązane z zadaniami, które on pełni. Ewolucja tego narzędzia przyczyniła się do ukształtowania nowego podejścia do jakości. Wdrożenie go w organizacji może przynieść wiele pozytywnych zmian.

Tab. 1. Funkcje rachunku kosztów jakości

Funkcja	Zadania
informacyjna	Zbieranie danych o kosztach jakości
analityczna	Badanie i analiza struktury kosztów jakości; identyfikacja miejsc ich powstawania, zaprezentowanie prawidłowości ich kształtowania
optymalizacyjna	Wybór optymalnych rozwiązań związanych z poziomem jakości
kontrolna	Ocena wielkości i rodzaju powstających braków między stopniem wykonania a przyjętymi standardami kontroli
motywacyjna	Kształtowanie świadomości powstających braków, niedoskonałości w działaniach wśród pracowników, będące impulsem do zmiany ich postaw

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kokot-Stępień (2014)

Wdrożenie rachunku kosztów jakości w przedsiębiorstwie

Najistotniejsze korzyści wprowadzenia rachunku kosztów jakości w przedsiębiorstwach to:

- uzyskanie informacji o poziomie kosztów jakości generowanych w jednostce gospodarczej i w przekroju poszczególnych obszarów działań,
- określenie przyczyn powstawania kosztów niezgodności wyrobów z wymaganiami jakościowymi,
- dostosowanie produkcji do wymagań klientów,
- aktywizowanie wszystkich pracowników w firmie do udziału w procesie zarządzania jakością,
- przygotowanie systemu motywacyjnego dla pracowników nadzorujących produkcję, zależnego od systemu zarządzania kosztami jakości,
- obniżenie poziomu kosztów jakości oraz dążenie do optymalizacji ich struktury,
- zadowolenie klientów, którzy dostają produkt/usługę odpowiadającą ich wymaganiom i potrzebom,
- wzrost sprzedaży (Astapczyk, 2011).

Świadomość przedsiębiorców dotycząca możliwych korzyści wynikających ze stosowania rachunku kosztów jakości powinna przyczynić się do większego wykorzystania tego narzędzia w praktyce gospodarczej.

Przeprowadzone badania naukowe w obszarze kosztów jakości wskazują, że skuteczne i pełne wdrożenie rachunku kosztów jakości wiąże się ze spełnieniem następujących warunków:

- kierownictwo jest w pełni zaangażowane w proces identyfikacji i analizy kosztów,
- rachunek kosztów jakości jest traktowany jako narzędzie zarządzania wspomagające pomiar efektywności procesów i poszukiwanie sposobów poprawy wskaźników finansowych, w tym obniżenie poziomu kosztów,
- system ewidencji i analizy kosztów jest powiązany z celami dotyczącymi jakości firmy i programowaniem poprawy jakości,
- w przedsiębiorstwie następuje zaprojektowanie kompleksowego i elastycznego rachunku, zdobycie informacji o rzeczywistych rozmiarach kosztów, porównywanie kosztów w czasie i przestrzeni,
- zespoły zajmujące się redukcją kosztów pracują w sposób zaplanowany,

- wszyscy pracownicy są zaangażowani w zbieranie danych i ich analizę, jak również w proces projektowania obniżki kosztów (Ciechan-Kujawa, 2005).

Implementacja systemu rachunku kosztów jakości wymaga zaangażowania kierownictwa przedsiębiorstwa, służb zapewniających jakość i działu księgowości. Niezbędna współpraca jest podstawą do skutecznego wdrożenia tego narzędzia w organizacji.

Prowadzenie rachunku kosztów jakości powinno być realizowane zgodnie z ustawą o rachunkowości i istniejącym w jednostce gospodarczej rachunkiem kosztów dla uniknięcia dodatkowych obliczeń i rozbieżności (Wawak, 2011).

Do najważniejszych barier wdrażania rachunku kosztów jakości wskazanych przez przedsiębiorców należą: systemy informatyczne i wysokie koszty wdrożenia zintegrowanych pakietów rachunkowości, niski stopień wykwalifikowania pracowników w pionach finansowo-księgowych w zakresie metod rachunkowości zarządczej, braki wiedzy z dziedziny rachunku kosztów i finansów oraz brak odpowiedniej współpracy ze strony działów finansowych przy wdrażaniu tego rachunku (Ciechan-Kujawa, 2004).

Zakończenie

Transformacja rachunku kosztów jakości, która dokonała się na przestrzeni lat, spowodowała zmianę jego charakteru. Stał się on systemem informacyjno-kontrolno-decyzyjnym z rozszerzonym zakresem realizowanych zadań. W wyniku ewolucji rachunek ten stanowi współcześnie integralną część procesu zarządzania. Taka przemiana znalazła pozytywny oddźwięk w przedsiębiorstwach zorientowanych na jakość, w których pełni on funkcję jednego z istotniejszych narzędzi decyzyjnych. Usystematyzowanie kosztów jakości w strukturze kosztów danej jednostki podkreśla rosnące znaczenie jakości w organizacjach. Przedsiębiorstwa dążą do produkowania dóbr, świadczenia usług o najwyższej jakości, co może być osiągnięte przy wykorzystaniu dobrze funkcjonującego systemu rachunku kosztów jakości.

Na obecną strukturę rachunku kosztów jakości w znaczący sposób wpłynęły postępujące zmiany w gospodarce oraz nasilające się zjawisko globalizacji. XX w. to czas, gdy w centrum uwagi był stawiany producent, natomiast XXI w. jest erą konsumenta, który subiektywnie ocenia jakość danego dobra czy usługi. Konieczne stało się zidentyfikowanie potrzeb i wymagań klienta w stosunku do wyrobu czy usługi. Niezwykle istotną rolę w nowej rzeczywistości zaczął odgrywać rachunek kosztów jakości, ponieważ optymalizuje on poziom kosztów jakości i wpływa na poprawę jakości dóbr i usług.

Literatura

References

- Astapczyk, A. (2011). Rachunek kosztów jakości jako nowoczesne narzędzie wspomagające rozwój przedsiębiorstwa. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 655. Ekonomiczne problemy usług*, 71, 229–240.
- Balon, U. (2006). Przegląd wybranych modeli klasyfikacji kosztów jakości. *Problemy Jakości*, 06, 15–19.
- Balon, U. (2007). Koncepcja wdrażania rachunku kosztów jakości. Na przykładzie przedsiębiorstwa przemysłu spożywczego. *Problemy Jakości*, 06, 24–26.
- Bareja K., Giedroyc, M. (2007). Rachunek kosztów jakości. W: A. Karmańska (red.), *Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa*. Warszawa: Difin, 31–69.

- Bizoń, B.M. (2013). Rosnące znaczenie rachunku kosztów jakości w rachunkowości zarządczej. W: M. Salerno-Kochan (red.), *Wybrane aspekty zarządzania jakością*. Kraków, 60–63.
- Bugdol, M., Jedynak, P. (2012). *Współczesne systemy zarządzania. Jakość, bezpieczeństwo, ryzyko*. Gliwice: Wydawnictwo Helion.
- Ciechan-Kujawa, M. (2004). Determinanty i bariery wdrażania rachunków kosztów jakości. *Problemy Jakości*, 07, 32–35.
- Ciechan-Kujawa, M. (2005). *Rachunek kosztów jakości*. Kraków: Oficyna Ekonomiczna.
- Hamrol, A. (2008). *Zarządzanie jakością z przykładami*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Kokot-Stępień, P. (2014). Rachunek kosztów jakości instrumentem controllingu w zakresie zarządzania jakością. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 804, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 67, 83–92.
- Nowak, E., Wierzbński, M. (2010). *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Sułowska, U. (2012). Rachunek kosztów jakości narzędziem oceny efektywności systemu zarządzania jakością oraz jakości zarządzania. W: T. Sikora, M. Gienza (red.), *Praktyka zarządzania jakością w XXI wieku*. Kraków, 699–719.
- Szymula, M. (2005). Rola kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem. *Problemy Jakości*, 10, 40–41.
- Toruński, J. (2012). *Ekonomika jakości*. W: J. Toruński (red.), *Zarządzanie jakością w przedsiębiorstwie. Wybrane problemy*. Siedlce: Wydawnictwo Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach.
- Wawak, S. (2011). *Zarządzanie jakością. Podstawy, systemy i narzędzia*. Gliwice: Wydawnictwo Helion.
- Wood, D.C. (2007). *The executive guide to understanding and implementing quality cost programs: reduce operating expenses and increase revenue*. The United States of America: ASQ Quality Press.
- Wójcik, G.P. (2014). *Koszty jakości. Wybrane aspekty*. Warszawa: Difin.
- Zymonik, Z., Hamrol, A., Grudowski P. (2013). *Zarządzanie jakością i bezpieczeństwem*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.

Wojciech Sadkowski, mgr, Uniwersytet Jagielloński, Wydział Zarządzania i Komunikacji Społecznej, Instytut Ekonomii, Finansów i Zarządzania, Katedra Rachunkowości Międzynarodowej. Zainteresowania badawcze: rachunek kosztów jakości, rachunkowość zarządcza, bankowość korporacyjna, sektor małych i średnich przedsiębiorstw, upadłość przedsiębiorstw.

Wojciech Sadkowski, MA, Jagiellonian University, Faculty of Management and Social Communication, Institute of Economics, Finance and Management, Department of International Accounting. Research interests: quality costs calculation, managerial accounting, corporate banking, small and medium enterprises, company bankruptcy.

Adres/Address:

Uniwersytet Jagielloński
Wydział Zarządzania i Komunikacji Społecznej
Instytut Ekonomii, Finansów i Zarządzania
Katedra Rachunkowości Międzynarodowej
ul. Prof. S. Łojasiewicza 4
30-348 Kraków, Polska
e-mail: wojciech.sadkowski@uj.edu.pl